

Tilburg University

Vergroening OZB juridisch getoetst

Gribnau, J.L.M.; Happé, R.H.

Publication date:
2008

[Link to publication in Tilburg University Research Portal](#)

Citation for published version (APA):

Gribnau, J. L. M., & Happé, R. H. (2008). *Vergroening OZB juridisch getoetst*. Fiscaal Instituut Tilburg.

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

Vergroening OZB juridisch getoetst

Rapport

Prof. mr. J.L.M. Gribnau

Prof. mr. R.H. Happé

Juni 2008

Fiscaal Instituut Tilburg

Universiteit van Tilburg

Opdrachtgever: SenterNovem

© Fiscaal Instituut Tilburg

Samenvatting

Aanleiding en vraag

Gemeenten streven een vergroening van hun belastingstelsel na. De Onroerende-zaakbelasting (OZB) kan daaraan wellicht bijdragen. De vraag is met name of de OZB een geschikt instrument is om te komen tot een substantiële vermindering van het energieverbruik van gebouwen. Is het mogelijk in de huidige OZB systematiek een soort (fiscale) subsidie in te bouwen?

Voor een positief antwoord op deze vraag dient de OZB enerzijds een geschikt middel te zijn om dit doel te bereiken en anderzijds dient het recht zich hier niet tegen te verzetten.

In opdracht van SenterNovem worden deze kwesties hier onderzocht. Het gaat dan met name om de vraag of de invoering van stimulerende reguleringsopties past binnen het wettelijk systeem en in overeenstemming is met algemene rechtsbeginselen.

Resultaat

Er zijn verschillende beleidsmatige reguleringsopties om een OZB-subsidie vorm te geven. Bepaalde kenmerken van de OZB verzetten zich hiertegen. Een differentiatie ter vergroening staat namelijk op gespannen voet met de rechtsgrond en het karakter van de OZB. Ook zijn er indirecte inkomenseffecten mogelijk, waardoor het verbod op een lokale inkomenspolitiek overtreden dreigt te worden.

De verschillende reguleringsopties passen niet in het huidige wettelijke systeem. Dat betekent dat de wet gewijzigd zal moeten worden. Dat brengt mee dat het een punt van discussie in de landelijke politiek wordt. Indien de formele wetgever al bereid is dit te doen zal de vormgeving zodanig moeten zijn dat de formele wet en de daarop gebaseerde gemeentelijke verordening de toetsing aan fundamentele rechtsbeginselen, met name het gelijkheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel, doorstaat. Met name de spanning tussen budgettaire neutraliteit en evenredigheidseis vormt hier een serieus risico, dat om deze reden nader onderzoek verdient.

Beleidsmatig gezien is het bovendien onzeker of de verschillende reguleringsopties serieus effect zullen sorteren. Deze mogelijke effectiviteit wordt ook ondergraven door het cadeau effect bij bijvoorbeeld nieuwbouwwoningen. Het gevaar bestaat verder dat niet of

marginaal effectieve maatregelen onnodige regeldruk, administratieve lasten (en irritatie) voor de burger en uitvoeringskosten voor de gemeenten betekenen. Kortom, wij menen dat het niet verstandig is dit pad te bewandelen nu er effectieve subsidiealternatieven zijn. Het heeft iets van een mijnenveld betreden terwijl er goed begaanbare wegen beschikbaar zijn.

Niet duidelijk is of er van een OZB-subsidie überhaupt een prikkel uitgaat tot energiebesparing. De daadwerkelijke effectiviteit van deze stimuleringsmaatregel zal daarom eerst moeten worden aangetoond voordat verdere stappen worden gezet.

Verdere stappen zijn dan: de toetsbare formulering van doelen van de maatregel, met een transparante raming van de verwachte belastingderving (in de niet OZB-budgettair neutrale variant). Ook dient er een inzichtelijke en systematische raming van de eventueel verwachte substantiële uitvoeringskosten en de resulterende administratieve lasten voor burgers/bedrijven te worden gegeven. Verder dienen de uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid van de maatregel en de wijze van toetsing hiervan verantwoord te worden.

1. Inleiding

Vergroening van het belastingstelsel is een algemene trend. Vergroening van het gemeentelijke belastingstelsel past daar goed in. De vraag is of de OZB daaraan kan bijdragen, dus het energieverbruik kan beïnvloeden. Meer specifiek: kan de OZB bijdragen aan een substantiële vermindering van het energieverbruik van gebouwen?

Het voorgestelde instrument is een belasting; dat betekent dat het belastingrecht randvoorwaarden kan stellen. De vraag of de OZB kan bijdragen aan een vermindering van het energieverbruik valt dan in twee delen uiteen:

- de vraag of de OZB een geschikt middel is om dit doel te bereiken (doeltreffendheid en doelmatigheid);
- de juridische mogelijkheden en onmogelijkheden die uit het belastingrecht voortvloeien.

Deze twee deelaspecten lijken los van elkaar te staan, maar zoals zal blijken is dat maar zeer ten dele het geval. De keuze van een (juridisch) middel ten behoeve een bepaald beleidsdoel wordt namelijk juridisch genormeerd. Voor deze middel/doel verhouding zijn met name twee fundamentele rechtsbeginselen van belang, t.w. het gelijkheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel.

Naast deze rechtsbeginselen zijn er uiteraard ook de wettelijke voorschriften waarmee rekening gehouden moet worden; denk aan de Gemeentewet, de OZB, de Wet waardering onroerende zaken (WOZ) en verordeningen, maar ook bijv. de Wet inkomstenbelasting 2001. Vervolgens moet worden onderscheiden tussen wetten in formele zin en verordeningen, waarbij wetten in formele zin van hogere orde zijn dan verordeningen.

Dit betekent dat de toets van het juridische kader in twee deeltolsten uiteen valt:

- wettelijke voorschriften (wetten in formele zin en Europese belastingregelgeving¹);
- de juridische mogelijkheden en onmogelijkheden die uit het belastingrecht voortvloeien.

¹ Dit betreft met name de zgn. vier vrijheden (maatregelen die het vrije verkeer van personen, kapitaal e.d. binnen de EU belemmeren) en het verbod op staatssteun (ongeoorloofde staatssubsidie die de mededinging binnen de EU vervalsen). Deze Europese regels lijken hier niet van toepassing.

Samengevat moet de vergroening van dit belastinginstrument worden getoetst aan ‘criteria als doeltreffendheid en doelmatigheid en inpasbaarheid binnen de fiscale structuur en Europese regelgeving.’²

In het nu volgende zal eerst een korte terugblik geworpen worden op de voorgeschiedenis van de vergroeningsmogelijkheden in de OZB. Daarna zal een juridische analyse gegeven worden van vijf alternatieve mogelijkheden om de energieprestatie van woningen en andere gebouwen in de OZB te verdisconteren. De conclusie daarvan zal zijn dat dit op dit moment niet kan; dat betekent dat de wetgever in formele zin de mogelijkheden daartoe zal moeten creëren. De wet in formele zin zal dan moeten passen binnen het geldende juridische kader. Beleidsinstrumenten, bijvoorbeeld met betrekking tot de energieprestatie van gebouwen, die in een wet worden vastgelegd moeten met name de toetsing aan fundamentele rechtsbeginselen kunnen doorstaan. Daarom zal aansluitend de verhouding tussen beleid en recht worden geanalyseerd, hetgeen uitmondt in een uiteenzetting van het rechtsgelijkheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel.

2. Uitgangspunten OZB en stimuleringsmaatregelen

Voor een goed begrip van de onderzoeksvraag noemen we een paar kernpunten uit eerdere rapporten (zie ook de bijlage).

Het rapport *Gemeentelijke belastingen in de 21e eeuw. Heffing op goede grond(slag)* stelt dat een korting op de WOZ-waarde de objectiviteit van het waarde-begrip in de onroerendezaakbelastingen aantast en de uitvoerbaarheid niet bevordert. Daarbij wordt opgemerkt dat onroerendezaakbelastingen een solide belastingsoort dienen te zijn. Eenvoud, efficiency en kostenbeheersing dienen voorop te staan. Uitgangspunt is dat de OZB op het profijtbeginsel in ruime zin dienen te berusten. Dit rapport betoogt dat de OZB door gemeenten niet als beleidsinstrument ingezet kunnen worden;

- voor een rechtvaardige belastingheffing is het noodzakelijk dat alle economische subjecten naar de mate waarin zij waarde genereren in het economische proces direct of indirect een

² Rapport gemeentelijke belastingen in de 21e eeuw. Heffing op goede grond(slag), Den Haag 2001, 7; vgl. p. 10. De Raad van State benadrukt elders het belang van deze objectiviteit.

fiscale bijdrage leveren aan de lokale gemeenschap. De grondslagen van belastingheffing moeten daarom zo breed mogelijk blijven.

Het rapport *Vergroening van het fiscale en financiële stelsel. Mogelijkheden voor gemeenten en provincies* inventariseert bestaande en nieuwe vergroeningsopties in het fiscale en financiële stelsel van lagere overheden. Een daarvan is de OZB-korting naar energieprestatie van de woning. Het rapport merkt op dat over de effectiviteit van deze OZB-korting weinig bekend is; de effecten van deze korting zijn moeilijk op voorhand in te schatten. Een maatregel krijgt slechts dan een positief advies als een direct effect op het milieu beredeneerbaar of aantoonbaar is door middel van erkend evaluatieonderzoek. Dit rapport onderscheidt twee componenten met betrekking tot het benodigde draagvlak van een dergelijke maatregel: het draagvlak voor invoering van de maatregel op decentraal niveau en de wens om vanuit het Rijk een dergelijke invoering te ondersteunen en wettelijk mogelijk te maken.³ Het gaat hier dus om het bestuurlijke en politieke draagvlak; het burgerperspectief, de legitimiteit van een maatregel, wordt hier merkwaardig genoeg niet genoemd.

Verder stelt het rapport eisen aan de technische uitvoerbaarheid van maatregelen. Daaronder vallen de transparantie, eenvoud, handhaafbaarheid en de uitvoeringskosten waaronder de kosten van de heffingstechnologie en kosten van administratie en inning van de maatregel?⁴ Dit rapport meent dat voor de OZB-korting naar energieprestatie niet snel draagvlak binnen een gemeente zal zijn. Discussies over de OZB liggen gevoelig, zeker wanneer met kortingmogelijkheden de belastingbasis versmald wordt en lastenverschuivingen plaatsvinden tussen verschillende groepen inwoners. Bijkomend bezwaar is dat de systematiek van nieuwbouw en bestaande bouw de oude en minder energiezuinige (lagere inkomens) woningen benadeeld ten opzichte van de nieuwe, duurzame woningen.⁵

In het rapport *Energieprestatie gewaardeerd in de OZB. Studie naar de haalbaarheid van een OZB-korting naar energieprestatie van woningen* worden vier opties onderzocht om een woning of gebouw/niet-woning die voldoet aan de kenmerken van energiezuinigheid minder te belasten.

³ Zo kan een vergroeningsoptie in strijd zijn met het nationale beleid om de financiële lasten van nieuw beleid voor burgers en bedrijven verder te beperken of met het gelijkheidsbeginsel.

⁴ De beoordeling van de criteria uitvoerbaarheid en draagvlak is gebaseerd op de input die is geleverd tijdens een workshop met provincies en gemeenten. Opmerkelijk is dat met betrekking tot de administratieve lasten niet de lasten/kosten voor de burger worden genoemd.

⁵ Wij voegen daaraan toe dat deze OZB-korting op indirecte wijze inkomenspolitieke gevolgen kan hebben. Lagere inkomens worden immers zwaarder belast. Daarmee dreigt het draagkrachtbeginsel via de achterdeur de OZB binnen te komen. De OZB mag echter niet naar draagkracht geheven worden (zie beneden).

Beneden zullen deze opties aan uitvoerige analyse onderworpen worden. Het rapport plaatst overigens nog een aantal belangrijke kanttekeningen bij deze alternatieven.

3. Vijf OZB-varianten juridisch getoetst

In het vervolg wordt vanuit het perspectief van de relevante regelgeving een vijftal opties besproken naar de haalbaarheid van een OZB-korting naar energieprestatie van woningen. Deze opties zijn ontleend aan het eerder genoemde rapport 'Energieprestatie gewaardeerd in de OZB'. Het gaat hier om de volgende opties:

- 1 Vrijstelling (deel) WOZ-waarde OZB;
- 2 Correctie bij de WOZ-waarde;
- 3 Vermindering op de belastingaanslag OZB;
- 4 Niet invorderen van de belastingaanslag; en
- 5 Differentiatie van het tarief.

Hierna wordt eerst een beschrijving van elke optie gegeven, zoals deze is te vinden in het rapport uit 2006. Daarna volgt een beoordeling door een toets aan algemene rechtsbeginselen. Daaraan voorafgaand zullen echter nog een paar opmerkingen over de rechtsgrond en het karakter van de OZB gemaakt worden.

Voor wat betreft de rechtsgrond geldt dat de OZB gebaseerd is op het profijtbeginsel in ruime zin.⁶ Er is immers een zekere relatie tussen het onroerend goed en de gemeentelijke voorzieningen waarvan de belastingplichtige profijt trekt.⁷ Het profijt van deze voorzieningen rechtvaardigt de bijdrage aan de algemene middelen. Het profijtbeginsel staat onder druk in geval van een OZB-subsidie.

Tevens is er het bezwaar dat bewoners van oude en minder energiezuinige (vaak lagere inkomens) woningen worden benadeeld ten opzichte van de nieuwe, duurzame woningen. Het (indirecte) effect is dus dat er een lokale inkomenspolitiek wordt gevoerd; die is bovendien degressief omdat lagere inkomens zwaarder belast worden in verhouding tot hogere inkomens. Daarmee wordt de draagkracht van de belastingplichtigen een element van de heffing. Dat is echter verboden.⁸

⁶ Kamerstukken II 1967/68, 9538, nr. 3.

⁷ Handelingen II, 29 oktober 1990, p. 584.

⁸ Zie over het verbod van heffing naar draagkracht bijv. M.P. van der Burg e.a., Gemeentelijke belastingen en de Wet OZB, Deventer 2008, p. 22.

De OZB worden gekarakteriseerd als objectieve en zakelijke belastingen. Objectief, omdat het object, het onroerend goed, - en niet subject – het uitgangspunt vormt bij de heffing. Zakelijk, omdat de persoonlijke omstandigheden van de belastingplichtige in principe geen invloed hebben op de waardering van de onroerende zaken. Het objectieve en zakelijke karakter van de OZB verzet zich tegen tariefdifferentiatie.⁹

Bovendien is het aanhaken bij de OZB in strijd is met de idee dat bij de OZB de grondslagen van belastingheffing zo breed mogelijk moeten blijven. Ook de objectiviteit van het waardebegrip in de OZB wordt aangetast, omdat de waarde in het economisch verkeer niet enkel beslissend meer is.¹⁰

Er zijn dus een aantal kenmerken van de OZB die zich verzetten tegen het gebruik van de OZB als vergroeningsinstrument. In het volgende zal blijken dat ook de toets aan algemene beginselen niet gunstig uitpakt.

3.1. Vrijstelling (deel) WOZ-waarde voor de OZB

In deze optie wordt de gehele of gedeeltelijke waarde van een onroerende zaak buiten de heffingsmaatstaf gelaten indien de woning (of ander gebouw) voldoet aan bepaalde energieprestatie-eisen, zodat een lagere belastingaanslag resulteert. Bij het realiseren van de drempelwaarde, krijgen de eigenaar en de bewoner een deel van of de gehele WOZ-waarde vrijgesteld voor de OZB-heffing.

Hoe deze optie juridisch te beoordelen? Art. 220c Gem.wet geeft de heffingsmaatstaf aan voor de onroerendezaakbelastingen: de op grond van Hoofdstuk IV van de WOZ vastgestelde waarde. In deze optie blijft deze WOZ-waarde uitgangspunt, maar vindt voor de OZB-heffing een vrijstelling van een deel of geheel van de WOZ-waarde plaats. Voor de vraag of deze vrijstelling is toegestaan moet te rade worden gegaan bij art. 220d Gem.wet. In deze bepaling is in het eerste lid allereerst een aantal specifieke vrijstellingen opgenomen. Daartoe behoort niet een vrijstelling voor een onroerende zaak met ‘energiestatus’.

Daarnaast is er in het eerste lid van art. 220d onder letter i, nog de zgn. facultatieve vrijstelling opgenomen. Bij eerste lezing lijkt deze bepaling wel ruimte te bieden. Gemeenten kunnen in hun belastingverordening facultatieve vrijstellingen voor bepaalde onroerende

⁹ J.A. Monsma, Toetsing van belastingverordeningen en gemeentelijke autonomie, Rotterdam 1999, p. 32.

¹⁰ Het betekent immers een inbreuk op het uitgangspunt dat de waarde van onroerende zaken altijd op de waarde in het economisch verkeer gesteld moet worden. Daar doet niet aan af dat de regulering van deze inbreuk zelf via labels gaat die energetische kenmerken objectief en uniform vastleggen.

zaken of delen daarvan opnemen. Hoewel de tekst van deze bepaling zeer ruim is geformuleerd, blijkt uit de parlementaire geschiedenis dat de doelstelling van deze ‘facultatieve vrijstelling’ vrij beperkt is. Het gaat met name om zaken in eigendom of beheer bij de gemeente. Men spreekt hier wel van een vestzak-broekzak geldstroom. Ook in de literatuur wordt aangenomen dat er niet veel ruimte voor facultatieve vrijstellingen lijkt te zijn, naast de uitgebreide reeks verplichte vrijstellingen. Het eerste doel van iedere belasting is immers dat deze voor de heffende instantie opbrengst genereert.¹¹ Een vrijstelling voor onroerende zaken die voldoen aan een energieprestatie-eis laat zich daarmee ons inziens niet verenigen.

Uit het voorgaande volgt naar ons oordeel dat het in een gemeenteverordening opnemen van een energievrijstelling op grond van art. 220d, lid 1, letter i, Gem.wet onbevoegd zou gebeuren. Een dergelijke vrijstelling is niet terug te voeren tot een formeelwettelijke bepaling, laat staan dat zij daarmee in overeenstemming is. De gemeente zou de grenzen van haar door de formele wetgever gegeven bevoegdheid overschrijden.

Het is daarom aan de formele wetgever om via het creëren van een vrijstelling van (een deel van) de WOZ-waarde in de Gemeentewet of een andere formele wet, aan gemeenten de bevoegdheid te geven een OZB-korting naar de energieprestatie van gebouwen in te voeren.

3.2. Correctie bij de WOZ-waarde

Gebouwen die voldoen aan een energieprestatie-eis krijgen een forfaitaire korting op de WOZ-waarde. Gevolg hiervan is dat direct wordt aangegrepen op de WOZ-waarde en daarmee op drie heffingen: inkomstenbelasting, onroerend zaak belasting en waterschapsomslag. Dit maakt de hefboom van de financiële stimulans groter.

Voor deze optie zal de Wet WOZ moeten worden aangepast. In zoverre geldt hetgeen hiervoor is opgemerkt ten aanzien van de eerste optie ook ten aanzien van een correctie bij de WOZ-waarde.

In het rapport ‘Energieprestatie gewaardeerd in de OZB’ wordt terecht gewezen op het hefboomeffect: een wijziging van de WOZ-waarde werkt niet alleen door op de onroerendzaakbelasting, maar ook op de inkomstenbelasting en de waterschapsomslag. Door

¹¹ Zie Monsma, a.w., p. 43. Verder ook het ESBL-rapport Heffing op goede grond(slag), Den Haag, 2001, p. 95 e.v.

dit effect gaat het om landelijke energie- en inkomenspolitiek welke via de OZB ook gevolgen heeft op lokaal niveau. In zoverre is deze optie minder geschikt om afzonderlijke gemeenten een eigen energiebeleid te laten voeren.

3.3. Vermindering op de aanslag OZB

Het gaat hier om het verlenen van een vermindering op de belastingaanslag van de OZB onder de voorwaarde dat een woning (of ander gebouw) voldoet aan bepaalde energetische prestatie-eisen.

Een vergelijkbare figuur van het verlenen van een vermindering van de belastingaanslag komt voor in de Wet Bijzondere Maatregelen Grootstedelijke Problematiek. Art. 4 van deze wet geeft gemeenten de bevoegdheid om in hun verordening OZB de mogelijkheid op te nemen de belastingaanslag van onroerende zaken die niet in hoofdzaak tot woning dienen te verminderen. Een vergelijkbaar wettelijk instrument is ook voorstelbaar met betrekking tot gemeentelijk energiebeleid. Duidelijk is dat, net zoals bij de grootstedelijke problematiek is gebeurd, de formele wetgever de wettelijke bevoegdheid voor de gemeenten dient te creëren.

3.4. Niet invorderen van de belastingaanslag

In het rapport 'Energieprestatie gewaardeerd in de OZB' wordt ook melding gemaakt van de mogelijkheid om in bepaalde gevallen niet tot invordering van de belastingaanslag over te gaan.

Allereerst dient een onderscheid te worden gemaakt tussen kwijtschelden en oninbaar verklaren. Bij het oninbaar verklaren gaat het om een administratieve handeling: vanuit praktisch oogpunt worden geen invorderingsmaatregelen genomen. De schuld blijft echter wel bestaan. Als zich later weer invorderingsmogelijkheden voordoen, kan de invordering hervat worden. Bij kwijtschelding gaat de belastingschuld teniet. Daarop kan later niet meer worden teruggekomen. Met de kwijtschelding is verwant 'het niet verder bemoeilijken'. Deze figuur laten we verder onbesproken. In het vervolg wordt uit gegaan van de figuur van de kwijtschelding.

De wettelijke regeling van de kwijtschelding is te vinden in art. 255 Gem.wet jo art. 26 Invorderingswet 1990. Verder is van belang Afdeling 2 van de Uitvoeringsregeling

Invorderingswet 1990. Het gaat daarbij in het bijzonder om kwijtschelding in de privé-sfeer. Kwijtschelding kan, globaal gesproken, plaatsvinden indien een belastingplichtige niet beschikt over vermogen of betalingscapaciteit. Ook hier lijkt het dus gezien het wettelijke kader niet tot de mogelijkheden te behoren om instrumenteel gebruik te maken van deze discretionaire bevoegdheid om kwijtschelding te verlenen ten behoeve van een gemeentelijk energiebeleid.¹² De in art. 255, lid 3 Gem.wet gegeven bevoegdheid aan de raad om af te wijken van de regels van de Uitvoeringsregeling heeft slechts een beperkte strekking en biedt ons inziens niet de ruimte voor een eigen energiebeleid in de sfeer van de kwijtschelding.

3.5. Differentiatie van het tarief

Gebouwen die voldoen aan de energieprestatie-eis vallen in een andere tariefklasse. Deze tariefklasse zou lager zijn dan het huidige eigenaren tarief, waardoor netto een lagere belastingaanslag resulteert.

Na de bespreking van de vorige opties kunnen we over deze optie kort zijn. Art. 220f Gem.wet, waarin de verschillende tariefklassen zijn geregeld, dient daartoe te worden aangepast. Het initiatief dient daarom uit te gaan van de formele wetgever.

3.6. Samenvatting

Uit het voorafgaande kan een aantal conclusies worden getrokken.

- Ten eerste is het bij alle opties (m.u.v. optie 4) noodzakelijk dat de wetgeving in formele zin wordt aangepast om een en ander mogelijk te maken.
- Ten tweede ligt het in de lijn van sommige opties dat zij voor gemeenten een verplichtend karakter krijgen. Het gaat hier om de ‘correctie bij de WOZ-waarde’ (optie 2) en de ‘differentiatie van het tarief’ (optie 5). Hierdoor is er eerder sprake van landelijk dan van lokaal energiebeleid.
- In de derde plaats lenen de ‘vrijstelling van de WOZ-waarde voor de OZB’ (optie 1) en de ‘vermindering van de aanslag OZB’ (optie 3) zich beter om elke gemeente een eigen discretionaire bevoegdheid te geven een eigen energiebeleid te voeren.

¹² Een discretionaire bevoegdheid betekent dat het betreffende bestuursorgaan de vrijheid heeft om naar eigen inzicht (beleids)keuzes te maken.

- Ten vierde verzet de aard van optie 4, ‘niet invorderen van de belastingaanslag’, er zich ons inziens tegen om deze als instrument voor energiepolitiek in te zetten.

Ten slotte zij opgemerkt dat deze conclusies vooral vanuit een oogpunt van juridische overwegingen, zoals aard en systematiek van de regeling, worden getrokken.

Er zal dus een basis in een formele wet gecreëerd moeten worden, dat wil zeggen in de Gemeentewet of een andere formele wet. Indien de formele wetgever bereid is dit te doen zal de vormgeving zodanig moeten zijn dat de formele wet en de daarop gebaseerde gemeentelijke verordening de toetsing aan fundamentele rechtsbeginselen doorstaat. Een dergelijke wettelijke regeling, c.q. bevoegdheid, plus de verordening zullen met name in overeenstemming met het gelijkheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel moeten zijn. Deze toets zal in de volgende paragraaf weergegeven worden.

4. Beleid en toetsing aan rechtsbeginselen

4.1. De keuze van het beleidsinstrument

Het verminderen van het energieverbruik van gebouwen is een beleidsdoelstelling die met wetgeving, in casu de OZB, kan worden nagestreefd. Het is primair de taak van de democratische gelegitimeerde landelijke of lokale wetgever om dergelijke beleidsbeslissingen te nemen. Als beleidsinstrument kunnen dus niet beleidsregels gekozen worden (uiteraard zijn wel beleidsregels mogelijk ter uitvoering van wetgeving).¹³

De keuze voor bepaalde beleidsinstrumenten, i.c. een subsidie, een OZB-korting, etc. en de precieze inrichting van een wettelijke regeling behoren tot de kerntaak van de landelijke of lokale wetgever.

De wetgever zal trachten om een signaleerd maatschappelijk probleem op een dusdanige manier op te lossen dat optimaal recht wordt gedaan aan alle betrokken belangen, waarbij hij ook belangengroepen en “stakeholders” om hun visie kan vragen en kan discussiëren over

¹³ Beleidsregels zijn regels die een bestuursorgaan vaststelt ter invulling van een door dat orgaan uitgeoefende (wettelijke) bevoegdheid; vgl. artikel 4:81 e.v. van de Algemene wet bestuursrecht; zij hebben een lagere juridische status dan wettelijke regels.

tussenoplossingen en compromissen. De wetgever moet dus zoveel mogelijk alle relevante belangen inventariseren en deze vervolgens tegen elkaar afwegen.

Belangrijke aspecten bij de keuze voor een bepaald beleidsinstrument zijn de doeltreffendheid, de doelmatigheid en de noodzakelijkheid van een bepaalde wettelijke regeling. De keuze is hier aan de wetgever. De *Aanwijzingen voor de regelgeving* zijn hier van belang. Zij binden decentrale overheden weliswaar niet, maar bieden belangrijke richtsnoeren bij het gebruik van de wetgevende vrijheid.¹⁴ Het zijn goede richtsnoeren voor regelgeving, die de rechter overigens waarschijnlijk ook zal hanteren bij een eventuele toetsing.

- Aanwijzing 7 vereist dat de regelgever de doelstellingen van een regeling zo concreet mogelijk vaststelt en dat hij dit doet op basis van een goede inventarisatie van alle relevante feiten en omstandigheden.¹⁵ De wetgever moet dus kennis vergaren over relevante feiten en omstandigheden, hij moet bezien of de doelstellingen door bestaande of andere instrumenten kunnen worden bereikt, en hij moet letten op de mate waarin kan worden verwacht dat een regeling het beoogde doel zal helpen verwezenlijken.
- Aanwijzing 9: De afweging van relevante belangen betreft niet enkel het vaststellen en wegen van de directe doelstellingen van de wet en de belangenaantasting die daarvan voor de burgers het gevolg is. De wetgever moet ook rekening houden met neveneffecten van een regeling en met de lasten van de regeling voor overheid en burgers.

Voor de keuze van een fiscaal beleidsinstrument is het rapport van de Algemene Rekenkamer *Belastingen als beleidsinstrument* van belang.¹⁶

De Rekenkamer formuleert een aantal voorwaarden voor een zorgvuldige en expliciete afweging, waarbij niet alleen de voordelen, maar ook de nadelen zichtbaar dienen te worden gemaakt:

- een (schriftelijke) onderbouwing van de keuze van het fiscale beleidsinstrument;
- een onderbouwing van de verwachte effectiviteit van de stimuleringsregeling;
- de doelen van de stimuleringsregelingen moeten toetsbaar geformuleerd worden;

¹⁴ De Aanwijzingen voor de regelgeving zijn een regeling van de minister-president, minister van algemene zaken en gelden voor de rijksdienst.

¹⁵ Wij tekenen daarbij het volgende aan in verband met de mogelijke toetsing door de rechter. De formele wetgever beschikt over een geschikt instrumentarium voor een goede inventarisatie, dat de rechter moet ontberen. Om deze reden, maar ook om de eerder genoemde redenen van democratische legitimatie, zal de rechter in het algemeen moeten afgaan op de door de wetgever vastgestelde doelstellingen.

¹⁶ *Kamerstukken II 1998-1999*, 26 452, nr. 2.

- de onderbouwing van de raming van de verwachte belasting- en premiederving dient transparant te zijn;
- de raming van eventueel verwachte substantiële uitvoeringskosten en de resulterende administratieve lasten dienen voor burgers/bedrijven inzichtelijk en systematisch te worden vastgelegd;
- de uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid van de maatregel dient verantwoord te worden;
- de wijze van toetsing van aspecten van uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid dient duidelijk gemaakt te worden;
- er dient voldoende informatie te zijn om de inpasbaarheid in het EU-beleid en de EU-regelgeving te beoordelen.

Het beleid staat ook centraal bij de toetsing door de Raad van State in het kader van zijn wetgevingsadvisering (zie het jaarlijkse Jaarverslag van de Raad van State). De Raad voert indien van belang een beleidsanalytische toets uit – naast een juridische en een wetstechnische (die o.a. de structuur en de formulering van het voorstel en de toelichting betreft) toets. Daarmee worden ex ante de beleidsmatige aspecten van ontwerpregelingen systematisch geanalyseerd aan de hand van drie hoofdpunten: probleembeschrijving, probleemaanpak en uitvoeringskwesties.

De keuze van het beleidsinstrument is als gezegd aan de wetgever. Maar die keuze kan getoetst worden door de rechter. De jurisprudentie met betrekking tot de rechtsgeldigheid van belastingverordeningen van decentrale overheden laat zien dat deze overheden meer risico lopen een deel van hun begrote belastingopbrengst te verspelen dan de centrale overheid.¹⁷ Belastingen van decentrale overheden mogen namelijk op hun grondwettigheid getoetst worden – anders dan rijksbelastingen. Belastingverordeningen kunnen getoetst worden op conformiteit met hoger recht; indien de rechter oordeelt dat sprake is van strijdigheid daarmee, zal hij de verordening geheel of gedeeltelijk onverbindend verklaren. De aanslag die op die verordening berust moet vervolgens ook vernietigd worden.¹⁸

Bij die toetsing spelen twee fundamentele rechtsbeginselen een rol: het rechtsgelijkheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel. Hun betekenis en werking zullen in

¹⁷ Dat risico wordt nog groter als gekozen wordt voor de OZB-budgettaire neutrale variant; zie beneden.

¹⁸ Zie uitvoerig Monsma, a.w., 1999.

de volgende paragraaf uiteengezet worden. Deze twee beginselen zullen blijken nauw samen te hangen.

4.2. Methodologie

4.2.1. Rechtsgelijkheidsbeginsel

Gelijke gevallen dienen gelijk, ongelijke gevallen dienen ongelijk te worden behandeld naar de mate van hun ongelijkheid, zo schrijft het gelijkheidsbeginsel voor. Maar wat is gelijk en ongelijk en wie bepaalt dat? De wetgever brengt onderscheidingen aan tussen groepen belastingplichtigen, waarbij het in dit geval gaat om een onderscheiding tussen degenen die wel en degenen die niet bepaalde energiebesparende maatregelen hebben genomen, althans over een energielabel beschikken.¹⁹ Deze onderscheiding wordt aangebracht op basis van een doelstelling (het stimuleren van energiebesparing). Deze doelstelling bepaalt de invalshoek die nodig is om te vast te stellen welke gevallen als gelijk kunnen worden beschouwd. De door de wetgever gemaakte onderscheidingen moeten de toets aan het gelijkheidsbeginsel kunnen volstaan. Gevallen die vanuit het doel van de wet gelijk (vergelijkbaar) zijn moeten ook als zodanig behandeld worden.

In Nederland kunnen de door de wetgever gemaakte onderscheidingen getoetst worden aan het gelijkheidsbeginsel van artikel 14 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens (EVRM) jo. artikel 1, Eerste Protocol bij het EVRM en art. 26 van het Internationaal Verdrag voor Burgerlijke en Politiek Rechten (IVBPR). De rechter toetst overigens vanwege het primaat van de wetgever met de nodige terughoudendheid. De democratisch gelegitimeerde wetgever beschikt daarom over een ‘wide margin of appreciation’. Daarbij dient het oordeel van de wetgever te worden geëerbiedigd tenzij dat van redelijke grond ontbloomt is.²⁰

De Hoge Raad hanteert – in navolging van het Europese Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM) – de volgende methode van toetsing. Allereerst is de vraag of er sprake is van gelijke gevallen. Deze vraag dient, als gezegd, beantwoord te worden vanuit het doel dat de belastingwetgever met de betreffende regeling voor ogen had. Indien dat het geval is

¹⁹ De energiebesparende maatregelen kunnen immers ook al zijn genomen door de bouwer of door een vorige eigenaar.

²⁰ R.H. Happé, Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming. Over de weging van legaliteitsbeginsel, gelijkheidsbeginsel en vertrouwensbeginsel in het belastingrecht, Deventer 1996. J.L.M. Gribnau, Rechtsbeginselen en evaluatie van belastingwetgeving, in A.C. Rijkers & H. Vording, Vijf jaar Wet IB 2001, Kluwer Deventer 2006. Deze grote beleidsruimte, en dus terughoudende toetsing, zal ook bij de toetsing aan andere beginselen, bijvoorbeeld het rechtszekerheidsbeginsel, maatgevend zijn.

onderzoekt de rechter of zich een ongelijke behandeling voordoet van deze gelijke gevallen. Met andere woorden, leidt de uiteenlopende classificatie van gevallen die vanuit het doel van de regeling eigenlijk niet terecht is tot verschillende rechtsgevolgen?

Als dat het geval is, is de vraag of voor deze ongelijke behandeling een objectieve en redelijke rechtvaardiging aanwezig is. Dit is het geval als twee voorwaarden zijn vervuld. Ten eerste moet er een legitieme doelstelling van overheidsbeleid worden nagestreefd; daarnaast moet er sprake zijn van een redelijke proportionaliteit (evenredigheid) tussen het gebruikte middel en de nagestreefte doelstelling. Het middel mag dus niet onevenredig zwaar zijn in vergelijking met het doel dat de wettelijke regeling dient.

Hier blijkt dus dat evenredigheid tussen het middel en het doel van fiscaal beleid een belangrijke rol speelt bij de juridische toets via het gelijkheidsbeginsel. Overigens zal het evenredigheidsbeginsel ook bij andere vormen van toetsing van belastingverordeningen een rol spelen. Daarom zal in de volgende subparagraaf de betekenis en de werking van het evenredigheidsbeginsel worden uiteengezet.

4.2.2. Het evenredigheidsbeginsel

Evenredigheid of proportionaliteit opgevat als de juiste verhouding tussen middel en doel, de juiste maat(voering), het juiste midden, een evenwichtige afweging van belangen kent een lange traditie. Men kan daarbinnen geschiktheid, noodzakelijkheid en evenredigheid in enge zin onderscheiden.

Geschiktheid of effectiviteit, het eerste element, betekent dat het voorgestelde middel tot het gewenste gevolg kan leiden. Is het middel, de wettelijke regeling, geschikt om het beoogde doel te realiseren? Regelingen die niet effectief (kunnen) zijn, zijn uit den boze. Dergelijke symboolwetgeving leidt tot onnodige uitvoeringslasten bij overheid en burger en dus legitimitetsverlies.

Noodzakelijkheid, het tweede element, eist dat het minst ingrijpende van meerdere, even effectieve middelen wordt gebruikt ('interventie-minimum'). Men noemt dit ook wel subsidiariteit; een ander effectief middel dat minder bezwarend is voor de burger heeft de voorrang.

Het derde element van de evenredigheid, evenredigheid in enge zin, houdt in dat de schade van een maatregel niet onevenredig groot mag zijn in verhouding tot zijn opbrengst. De individuele burger mag dus niet een disproportionele last ondervinden van een

stimuleringsmaatregel in de OZB. Die burger is hier degene zonder energielabel of met een laag ‘scorend’ energielabel. Evident disproportioneel is hier een kwestie van niet in ‘juiste verhouding’ zijn in concrete gevallen.

Het gaat hier dus om het effect van regelingen dat de individuele burger ondervindt. Dat is de uitwerking op microniveau en niet op het macroniveau van het sociaal-economisch of financieel beleid. Het macrobeleid kan bijvoorbeeld naar (rechts)economische maatstaven gemeten efficiënt zijn, maar dat wil nog niet zeggen dat het in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel of een ander fundamenteel rechtsbeginsel. In de perceptie van burgers zijn deze micro-effecten vaak ook belangrijker dan de macro-effecten.

Het evenredigheidsbeginsel is dus niet alleen van betekenis voor de beoordeling van de vraag of ingrijpen door wetgeving überhaupt gerechtvaardigd is maar ook voor de inhoud van de wettelijke regeling. Bij de toetsing - in het kader van het evenredigheidsbeginsel - van het door de belastingwetgever gekozen middel, de specifieke regeling, in verhouding tot het doel is steeds de vraag of de afweging niet zodanig is uitgevallen dat de belangen van bepaalde (groepen) belastingplichtigen onevenredig geschaad zijn. In dit geval gaat het met name om de belastingplichtigen die niet profiteren van de stimuleringsmaatregel in de OZB.

Daarbij is overigens van belang dat evenredigheid een ‘dynamisch’ begrip is; wat vandaag evenredig is kan dat door maatschappelijke ontwikkelingen, bijvoorbeeld veranderde opvattingen inzake de politiek-maatschappelijke rechtvaardigheid, morgen niet meer zijn en omgekeerd. Zo wordt een regeling of maatregel die op zichzelf genomen proportioneel is, disproportioneel als de overheid onredelijk lang wacht met de opheffing daarvan nadat de noodzaak is vervallen.

4.3. Toetsing OZB-varianten aan onderdelen van het evenredigheidsbeginsel

4.3.1. Geschiktheid of effectiviteit

Doelstelling van de maatregel is de vermindering van het energieverbruik van gebouwen. Een laag energieverbruik zou dan gestimuleerd en beloond moeten worden. De mate van energiezuinigheid van gebouwen sluit niet één op één aan bij het *werkelijke* energiegebruik. Het is een globale indicatie waarbij ook eigenaren van geïsoleerde woningen beloond worden die (relatief) veel energie gebruiken. Er zit dus een zekere ruwheid in het gebruik van een

instrument dat uitgaat van de objectief vastgestelde energiezuinigheid, bijvoorbeeld via labeling, in relatie tot het feitelijke energieverbruik.

Als maatstaf van de energiezuinigheid van woningen wordt het energielabel gebruikt dat sinds 1 januari 2008 verplicht is voor woningen ouder dan tien jaar.²¹ Op het ontbreken van het label staat overigens geen sanctie.²² Energielabels zijn er van A t/m G, waarbij G staat voor een energetisch zeer slechte woning en A voor het huidige (betere) nieuwbouwniveau. Bij het onderscheid tussen groepen belastingplichtigen kunnen deze in zeven groepen, A t/m G, verdeeld worden met bijbehorende gedifferentieerde fiscale voordelen. Eenvoudiger, ook qua uitvoering, zou het zijn om in twee groepen verdeeld te kunnen worden, bijvoorbeeld eigenaren van woningen (en idealiter ook niet-woningen) met label A en B en eigenaren met een slechter label.²³

Van groot belang is de transparantie van het energielabel dat als maatstaf van de energiezuinigheid van woningen (en andere gebouwen) wordt gebruikt.²⁴ Hoe dat precies is ‘opgebouwd’ en dus welke voorwaarden precies gelden moet voor de burger inzichtelijk zijn. Er is sprake van een bepalingsmethode die leidt tot een Energieindex en een bijbehorend energielabel. Deze bepalingsmethode is uniform en wettelijk vastgelegd. Indien deze bepalingsmethode niet inzichtelijk is voor de burger, weet de burger niet wanneer hij welk label verwerft en zal dus niet of minder het gewenste energiebesparende gedrag vertonen om een zo gunstig mogelijk label te verwerven. Aldus wordt de effectiviteit verminderd. Bovendien is het zeker niet uitgesloten dat de lat in de toekomst hoger wordt gelegd zodat zijn aanvankelijke behaalde label later verouderd en op termijn niet meer kwalificeert. Nu zouden bijvoorbeeld eigenaren met een label C of beter een fiscaal voordeel kunnen genieten, terwijl dat in de toekomst slechts geldt voor een label A eigenaar. Dat relativeert de waarde van het

²¹ Professionele verhuurders (zoals woningcorporaties) hoeven pas per 1 januari 2009 te voldoen aan de verplichting. Voorwaarde is wel dat de corporatie voor die datum al haar woningen van een energielabel heeft voorzien.

²² Op dit moment, juni 2008, zijn er nog nauwelijks ‘gelabelde’ woningen te vinden in advertenties en op internet websites.

²³ Het ligt voor de hand de gebouwen die geen energielabel hebben in de laagste klasse in te delen.

²⁴ Het energielabel is niet verplicht voor alle gebouwen. Het geldt niet voor: woonwagens; onverwarmde logiesgebouwen (bv. trekkershutten); gebouwen met een industrie functie (bv. fabriekshallen); gebouwen met een overige gebruiksfunctie (zoals schuurtjes en garages); tijdelijke bouwwerken (zoals bouwketen, noodwinkels, noodlokalen bij scholen, directie- en schaftlokalen op bouwplaatsen); monumenten; gebouwen die worden gebruikt voor eredienst en religieuze activiteiten (kerken, moskeeën) en alleenstaande gebouwen met een gebruiksoppervlakte van minder dan 50 m².

energielabel voor de burger. De prikkel voor de burger en dus de effectiviteit nemen overeenkomstig af.

Effectiviteit is voor de burger ook een kwestie van een kosten/baten analyse. In welke mate gaat er een stimulans uit van de OZB-subsidie? De hoogte van het subsidiebedrag bepaalt (mede) de gedragsverandering bij de burgers, in dit geval om werk te maken van de energiezuinigheid van de woning. In een interne notitie van de gemeente Apeldoorn wordt een bedrag van € 50,= per woning genoemd waarbij in het geval dat het huidige woningbestand van 65.000 woningen in 2020 een A-label hebben de kosten € 3.250.000,-- zijn. Hetgeen ten opzichte van de huidige opbrengst een verhoging van ongeveer 10% betekent (t.o.v. de opbrengst ad € 32.500.000,-- in 2008). De notitie laat met een rekenvoorbeeld de mogelijke budgettaire gevolgen zien:

‘Stel dat er in 2009 5.000 woningen voldoen dan is er € 250.000,-- nodig. Dit betekent een marginale verhoging van de OZB. Ook kan er onderscheid in de subsidie per label worden aangebracht.’

Het is zeer de vraag of voor € 50,= per jaar belastingplichtigen de nodige energiemaatregelen gaan nemen en de kosten van het EPA label (€ 100,= tot € 300,=) gaan maken.²⁵ Het duurt immers tenminste twee jaar voordat überhaupt de kosten van het EPA label terugverdiend kunnen zijn.²⁶ De werkelijke kosten zijn daarbij de energiemaatregelen.²⁷ De baten voor de burger die men wil stimuleren tot energiemaatregelen, en die dus moet investeren, ad € 50,= per jaar staan dan doorgaans in geen verhouding tot de kosten.²⁸ De burger zal dit kleine bedrag dan ook maar in zeer beperkte mate als direct resultaat zien van de gedane

²⁵ Die kosten zijn hoger als na een eerder label te hebben gekocht, vervolgens energiebesparende maatregelen nemen en dan een nieuw label kopen.

²⁶ Labels zijn al verplicht op mutatiemomenten en blijven 10 jaar geldig. Over een beperkt aantal jaren zal het grootste deel van de gebouwen in theorie zijn voorzien van een energielabel, los van eventuele fiscale stimulering. Bewoners die energiemaatregelen treffen zouden immers om diverse redenen willen weten wat de nieuwe energiesituatie is en laten dan een energielabel afgeven. Het feit dat nu (juni 2008) nog nauwelijks ‘gelabelde’ woningen zijn te vinden in advertenties en op internet websites, toont dat dit maar zeer beperkt het geval is en relativeert dus dit argument.

²⁷ De te ‘verdienen’ OZB-subsidie is ook een relatief zeer bescheiden bedrag in verhouding tot de totale woonlasten.

²⁸ De kosten van het label zullen dus niet snel worden gemaakt specifiek ten behoeve van het fiscale voordeel. De belangrijkste baten zijn lagere energielasten. Een lagere OZB geeft slechts een extra prikkel. Er is dus gerede twijfel of deze extra prikkel wel ‘werkt’ als de impact daarvan zeer klein is in relatie tot de te maken kosten van energiebesparende maatregelen.

inspanningen om het energieverbruik te verminderen. Dat is in veel sterkere mate het geval bij het alternatief van een directe subsidie.

Als symbool van een overheidsbeleid dat energiezuinig gedrag wil stimuleren zou een OZB-maatregel mogelijk enig effect kunnen hebben. Of dit psychologisch effect leidt tot aantoonbaar meer ‘energiebesparend’ gedrag zou onderzocht moeten worden alvorens verdere stappen te zetten. In de communicatie zou dan benadrukt kunnen worden dat het gaat om een maatregel die deel uitmaakt van een totaalpakket. Het risico bestaat wel dat de burger zich afvraagt waarom gekozen wordt voor een mix van aansprekende en niet aansprekende maatregelen. Een paar gerichte schoten zijn doorgaans effectiever dan een schot hagel. Waarom dus niet volledig ingezet op maatregelen die daadwerkelijk stimuleren, dus op de meest efficiënte besteding van tijd en middelen? Bovendien leiden niet of marginaal effectieve maatregelen tot onnodige regeldruk, extra uitvoeringskosten en administratieve lasten voor de burger.²⁹ Niet uitgesloten is, zoals gezegd, dat zulk een maatregel wel enig psychologisch effect (grotere milieubewustheid) heeft, maar dat zou dan door empirisch onderzoek aangetoond moeten worden.

De belastingplichtigen die in een nieuwbouwwoning met A-label wonen hoeven niets te doen en hen valt het voordeeltje zo in de schoot (*windfall gain*).³⁰ De kosten die hier mee gemoeid zijn dragen dus niet bij aan het behalen van de doelstelling, de woningen zijn immers al voorzien van een energielabel. Het gaat voor deze groep om een cadeau effect. Het paard wordt in dit opzicht dus achter de wagen gespannen.

Hier komen we bij een algemener probleem. Het cadeau effect is in het algemeen een belangrijke drempel voor effectieve stimuleringsmaatregelen. Het betekent dat men iets beloont wat de burgers om andere redenen – i.c. de energiebesparing, die veel meer oplevert – toch al zouden doen. Er gaat mogelijk geen of een geringe *incentive* van de maatregel uit; dan zou die weinig tot niets bijdragen aan de doelstelling (energiebesparing). Het geld kan dan beter op een andere manier besteed worden.

²⁹ Vgl. al Te druk met regels. Verkenningnota Commissie Stevens, Den Haag 2005 en Regels op maat. Eindrapport Commissie Stevens, Den Haag 2007 en R.A.J. van Gestel & M.L.M. Hertogh, Wat is regeldruk? Een verkennende internationale literatuurstudie, Nijmegen 2006.

³⁰ Slechts een paar procent van de woningen heeft nu al een A-label. De eigenaren hebben via de aanschafprijs al betaald voor de maatregelen.

De conclusie is dat de mogelijke prikkel die uitgaat van een OZB-incentive, de effectiviteit dus, serieus onderzocht zou moeten worden. Volgens de voorwaarden in het al genoemde rapport ‘Vergroening van het fiscale en financiële stelsel. Mogelijkheden voor gemeenten en provincies’, kan een maatregel immers slechts een positief advies krijgen indien er een direct effect op het milieu beredeneerbaar of aantoonbaar is door middel van erkend evaluatieonderzoek.

4.3.2. Noodzakelijkheid / subsidiariteit

De keuze voor het fiscale instrument betekent in concreto het aanhaken bij de OZB. Het aanhaken bij de OZB heeft voor de individuele burger het nadeel dat het betalen van de OZB en zijn eigen energiebesparend gedrag door elkaar gaat lopen. De OZB heeft in zijn beleving immers niets met energiebesparing te maken. Burgers die geen of een ‘slecht scorend’ energielabel hebben kunnen dat als willekeurig en dus ingrijpend ervaren. Op den duur gaat hij namelijk, met name bij de budgettaire neutrale variant fors, meer OZB betalen ten opzichte van degenen die over een ‘gunstig’ label beschikken. Daarbij moet bedacht worden dat burgers om zeer verschillende redenen geen of een ‘slecht scorend’ energielabel kunnen hebben. Het kan bijvoorbeeld zijn dat zij bepaalde energiebesparende maatregelen niet kunnen nemen omdat zij bij hun woning/gebouw technisch niet mogelijk zijn, dat zij zich die maatregelen financieel niet kunnen veroorloven of dat zij de keuringskosten te hoog vinden. Een directe subsidie, dus geen belastingsubsidie, is in dit opzicht veel transparanter door de directe relatie tussen de inspanning (investering) van de burger en de opbrengst in de vorm van een financiële tegemoetkoming. Bovendien wordt bij een directe subsidie ook de huurder van een woning gestimuleerd en beloond voor maatregelen die leiden tot een vermindering van het energieverbruik.³¹

Hierbij spelen ook de toegankelijkheid en de uitvoeringslasten van regelgeving voor de burger een rol; een gecompliceerdere OZB vergroot de lasten voor de burger. Het (gedifferentieerde) energielabel zal daaraan verder bijdragen. Regulering via het energielabel leidt tot meer juridisering en roept extra conflicten op.³² Verdere complexiteit door detaillering staat overigens ook haaks op het streven naar vereenvoudiging van de OZB, niet alleen uit

³¹ Alle in §3 genoemde opties die betrekking hebben op de WOZ-waarde of de OZB-aanslag hebben immers alleen gevolgen voor de eigenaar als het gaat om woningen.

³² Doordat aan het energielabel zo grotere financiële gevolgen worden verbonden, neemt het belang daarvan toe. De burger zal dan ook eerder bezwaar willen maken tegen een zijns inziens onjuiste labeling; dat leidt tot verdere en ongewenste juridisering van de relatie tussen energielabel-inspecteur en burger.

kostenoverwegingen, maar ook uit overwegingen van uitvoerbaarheid en toegankelijkheid van regelgeving. Complexiteit leidt bovendien onvermijdelijk tot meer bezwaar- en beroepsprocedures, dus grotere uitvoeringslasten voor burger en gemeenten en verlies aan legitimiteit (door mogelijk grote irritaties over gemiste belastingkorting).³³

4.3.3. Evenredigheid in enge zin

Leiden de diverse vormen van de OZB-subsidie tot een schade die onevenredig groot is in verhouding tot de opbrengst? Zijn de belangen van degenen die hier niet van profiteren onevenredig geschaad?

De eis van de budgettaire neutraliteit binnen de opbrengst van de OZB betekent in dit geval dat de ‘gelabelde’ belastingplichtige minder en de ‘niet-gelabelde’ belastingplichtige meer OZB gaat betalen. Het is een relatieve verdeling met een sneeuwbaaleffect. Indien een klein aantal belastingplichtigen de OZB-subsidiereductie geniet, dan worden de kosten van die OZB reductie over het relatief grote aantal andere belastingplichtigen omgeslagen en merken zij daar financieel niet zo veel van. Deze groep ziet natuurlijk niet alleen anderen minder betalen maar betaalt zelf ook meer, en zal zich wellicht dubbel gepakt voelen (stilstand is dubbele achteruitgang). Dat zal zeker gelden voor degenen die de energiebesparende maatregelen niet kunnen nemen (zie § 4.3.2). Dat leidt tot irritatie, dus extra klachten en bezwaarschriften, en legitimiteitsverlies van de(ze) vergroeningsmaatregel voor de gemeente.³⁴

Naarmate de groep belastingplichtigen met die OZB-subsidie toeneemt, alleen al door nieuwbouw en renovatie, worden de kosten daarvan op een steeds kleinere groep afgewenteld. Dat betekent een vermoedelijk forse stijging voor de achterblijvers (tegenover een kleine reductie voor de koplopers). Dat houdt een disproportionele ongelijke behandeling in.³⁵ Om dit te voorkomen zal de OZB-subsidie-regeling naar geldingsduur beperkt moeten worden en eventueel(snel) weer afgebouwd of afschaft moeten worden.

³³ Daarnaast zijn er extra administratieve uitvoeringskosten vanwege het aanpassen van het systeem aan de energielabel-differentiatie en de extra informatieverstrekking aan de burger. Opname van de labeling in het belastingstelsel hoeft niet tot grote technische problemen te leiden aangezien nu ook reeds met een groot aantal variabelen per woning in de systemen wordt gewerkt.

³⁴ Dat gaat ten koste van de positieve prikkel om zelf ook energiematregelen te treffen.

³⁵ Die wordt wellicht nog vergroot doordat de maatregel niet ziet op alle gebouwen (zoal maar enkel op woningen).

Het paradoxale effect is dat als deze kleine groep achterblijvers ook voldoet aan de normen er geen OZB opbrengst zal resteren. Het succes betekent dat men de milieusubsidie weer zal afschaffen. Omdat de OZB-opbrengst gegarandeerd moet blijven, zal iedereen vervolgens weer volgens de gebruikelijke verdeelsleutels OZB moeten gaan betalen, zoals eerder zonder energiereductiestimulans.³⁶ Dit aspect van de tijdelijkheid van de maatregel verdient bijzondere aandacht, immers de burger vertoont het door de overheid gestimuleerde gedrag en dan wordt de regeling weer veranderd of afgeschaft (de burger voelt zich al snel gefopt, hetgeen kan leiden tot klagen over de ‘onbetrouwbare overheid’).³⁷ Als men hier iets tegen wil doen onder de randvoorwaarde van OZB budgettaire neutraliteit, dan zal men de hoogte van de belastingsubsidie wat moeten verminderen, maar daarmee prikkelt het instrument (nog) minder tot energie besparen; de regeling wordt (nog) minder effectief. Indien men niet kiest voor budgettaire neutraliteit, is de vraag op welke manier men hier effectief een budgettair maximum aan kan brengen; het gevaar van een open eindregeling dreigt, zodat de kosten onbeheersbaar worden voor de betreffende gemeente(n). Definitieve uitspraken hierover zijn slechts mogelijk nadat eerst nader onderzoek is gedaan naar de economische, budgettaire en psychologische effecten van een OZB-subsidie.

5. Alternatieven

Gegeven de bovengeschetste problemen bij de vijf alternatieve mogelijkheden om de energieprestatie van gebouwen in de OZB te verdisconteren, is de vraag of er alternatieven zijn om het doel, energiebesparing in woningen en andere gebouwen, te bereiken. Wij noemen er hier twee, zonder daar overigens nader onderzoek naar gedaan te hebben.

5.1. Een directe subsidie

Voordeel van een subsidie is dat de burger precies weet waar hij aan toe is: hij voldoet aan de regeling en ontvangt de subsidie (mits het budget niet uitgeput is en de regeling niet veranderd). Het effect van een directe subsidie is in het segment woningen per definitie groter, alleen al omdat dan niet alleen eigenaren beloond worden. Bij een directe subsidie kan

³⁶ En dat alles binnen korte tijd; immers in 2020 moet e.e.a. gerealiseerd zijn.

³⁷ Het fiscale voordeel zou eventueel jaarlijks aangepast kunnen worden en blijft dan van toepassing op alleen het best presterende deel van de gebouwenvoorraad. Maar het fop-effect en het gevaar van disproportionaliteit doen zich ook dan voor.

immers ook de huurder van een woning die energiebesparende maatregelen neemt een ‘tegenprestatie’ worden gegeven.

Bij faciliteiten in de OZB is die voorzienbaarheid veel minder groot dan bij een subsidie. De burger investeert nu in de energiezuinigheid/duurzaamheid van zijn gebouw en moet maar afwachten welke beloning de overheid daar in de loop der jaren aan koppelt. In combinatie met de kleine financiële tegemoetkoming zal daar niet echt een prikkel van uit kunnen gaan. De toekomst is immers onzeker, ook waar het de voorspelbaarheid en dus betrouwbaarheid van de overheid betreft. Het is dan goed mogelijk dat over een aantal jaren de regeling weer afgeschaft blijkt te zijn.

5.2. Een belasting op energiegebruik

Bij een belasting op energiegebruik is een directe relatie, een rechtstreekse stimulans, aanwezig tussen energiegebruik en de kosten daarvan voor de gebruiker. Die milieu-kosten worden zichtbaar gemaakt in de vorm van een energieverbruiksbelasting. Die zou dan voor alle gebruikers, dus zowel woningen als overige gebouwen moeten gelden. Indien deze heffing eenvoudig wordt gehouden zou bijvoorbeeld gekozen kunnen worden voor het ‘meeliften’ met de nota van een nutsbedrijf.

De prijs zou dan wellicht kunnen oplopen naar de omvang van het energieverbruik (progressief belastingtarief). De extra belasting zou ook zichtbaar dienen te worden gemaakt op de jaarlijkse afrekening. Naast de vermelding daarvan zou een positief advies kunnen worden opgenomen; bijv. ‘Als u het energieverbruik met 10% terugdringt, bespaart u jaarlijks zoveel.’

6. Conclusie

Gemeenten streven een vergroening van hun belastingstelsel na. De OZB kan daaraan wellicht bijdragen. De vraag is met name of de OZB een geschikt instrument is om te komen tot een substantiële vermindering van het energieverbruik van gebouwen. Is het mogelijk in de huidige OZB systematiek een soort (fiscale) subsidie in te bouwen?

Voor een positief antwoord op deze vraag dient de OZB enerzijds een geschikt middel te zijn om dit doel te bereiken en anderzijds dient het recht zich hier niet tegen te verzetten. Het gaat

dan met name om de vraag of de invoering van stimulerende reguleringsalternatieven past binnen het wettelijk systeem en in overeenstemming is met algemene rechtsbeginselen.

Van de vijf besproken opties achten wij het niet invorderen van de belastingaanslag uit hoofde van energiepolitieke overwegingen überhaupt erg lastig (strijd met het rechtskarakter van invordering). De overige vier opties behoeven een basis in een formele wet, dat wil zeggen in de Gemeentewet of een andere formele wet. Dat betekent dat het een punt van discussie in de landelijke politiek wordt. Indien de formele wetgever bereid is dit te doen zal de vormgeving zodanig moeten zijn dat de formele wet en de daarop gebaseerde gemeentelijke verordening de toetsing aan fundamentele rechtsbeginselen, met name het gelijkheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel, doorstaat. Hier liggen serieuze risico's. Knelpunten zijn met name de ongelijke behandeling van eigenaren en huurders en de mogelijke disproportionaliteit binnen de groep van eigenaren.

Ook als dat niet zo zou zijn, ontstaat er strijd met een aantal fundamentele uitgangspunten van de OZB, zoals de zo breed mogelijke grondslagen van belastingheffing en de idee van een bijdrage aan de algemene middelen. De waarde in het economische verkeer van het gebouw wordt losgelaten, waarbij ook de achterliggende rechtvaardiging van het profijtbeginsel in ruime zin miskend wordt. Tevens dreigt het verbod op het gebruik van de OZB ten behoeve een lokale inkomenspolitiek overtreden te worden.

Beleidsmatig gezien is het onzeker of de verschillende reguleringsalternatieven serieus effect zullen sorteren. Deze mogelijke effectiviteit wordt ook ondergraven door het cadeau effect bij bijvoorbeeld nieuwbouwwoningen. Mocht er sprake zijn van een bepaalde effectiviteit dan kunnen budgettaire redenen nopen tot het (snel) weer afbouwen of afschaffen van de OZB-subsidie. Daarnaast dreigt een onnodige verhoging van de regeldruk en uitvoeringslasten voor de burgers. Irritatie bij burgers kan leiden tot meer bezwaar- en beroepsprocedures, dus tot hogere uitvoeringslasten voor de gemeenten.

De vraag is dan waarom men dit potentiële mijnenveld zou opzoeken nu de mogelijke voordelen zo onzeker zijn. Wij menen dat het niet verstandig is dit pad te bewandelen, nu er effectieve subsidiealternatieven zijn.

Gegeven het op eerste gezicht onzekere effect zou sowieso een onderzoek nodig zijn naar de mate waarin er daadwerkelijk een stimulans uitgaat van de OZB-subsidie. Uitgangspunt is immers, zoals ook in eerder rapporten is vastgesteld, dat een maatregel slechts een positief advies krijgt indien er een direct effect op het milieu beredeneerbaar of aantoonbaar is door

middel van erkend evaluatieonderzoek. Eerst is derhalve nader onderzoek nodig naar de economische, budgettaire en psychologische effecten van de OZB-subsidie.

Indien de verwachte effectiviteit van de OZB-stimuleringsregeling overtuigend is onderbouwd, dienen de doelen daarvan toetsbaar geformuleerd worden, met een transparante raming van de verwachte belastingderving (in de niet OZB-budgettaire neutrale variant). Ook dient er een inzichtelijke en systematische raming van de eventueel verwachte substantiële uitvoeringskosten en de resulterende administratieve lasten voor burgers/bedrijven te worden gegeven. Verder dienen de uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid van de maatregel verantwoord te worden. Tot slot dient dan nog de wijze van toetsing van aspecten van uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid duidelijk gemaakt te worden.

Bijlage

Enige relevante punten uit voorgaande rapporten worden hier zonder commentaar op een rijtje gezet.

* Rapport gemeentelijke belastingen in de 21e eeuw. Heffing op goede grond(slag), ESBL/VNG, Den Haag 2001

- een korting op de WOZ-waarde tast de objectiviteit van het waarde-begrip in de onroerendezaakbelastingen aan en de uitvoerbaarheid wordt niet bevorderd;
- onroerendezaakbelastingen dienen een solide belastingsoort te zijn. Zij moeten kunnen steunen op eenvoudige en eenduidige regelgeving. Eenvoud, efficiency en kostenbeheersing dienen voorop te staan;
- de OZB dient op het profijtbeginsel in ruime zin te berusten;
- de OZB kunnen door gemeenten niet als beleidsinstrument ingezet worden, o.a. vanwege de OZB als ‘negatieve component in de Financiële verhoudingswet;
- voor een rechtvaardige belastingheffing is het noodzakelijk dat alle economische subjecten naar de mate waarin zij waarde genereren in het economische proces direct of indirect een fiscale bijdrage leveren aan de lokale gemeenschap. De grondslagen van belastingheffing moeten daarom zo breed mogelijk blijven.

* Rapport Vergroening van het fiscale en financiële stelsel. Mogelijkheden voor gemeenten en provincies, CE, Delft 2004

Dit rapport inventariseert bestaande en nieuwe vergroeningsopties in het fiscale en financiële stelsel van lagere overheden. Het onderzoek heeft een lijst met 22 vergroeningsmogelijkheden opgeleverd die op bruikbaarheid voor het lokale (milieu)beleid zijn beoordeeld.

Een daarvan is de OZB-korting naar energieprestatie van de woning. Onderstaand staan de belangrijkste bevindingen:

- Over de effectiviteit van de OZB-korting naar energieprestatie van de woning is weinig bekend.
- De effecten van een OZB-korting naar energieprestatie woning zijn moeilijk op voorhand in te schatten.
- OZB-differentiatie op basis van de energieprestatie per woning noopt tot aanpassing van de Gemeentewet.
- Wil een maatregel een positief advies krijgen dan moet een direct effect op het milieu beredeneerbaar of aantoonbaar zijn door middel van erkend evaluatieonderzoek. Maatregelen die bijdragen aan internalisering, maar geen positieve effecten sorteren, vallen af.
- Bij draagvlak zijn er twee belangrijke componenten: het draagvlak voor invoering van de maatregel op decentraal niveau en de wens om vanuit het Rijk een dergelijke invoering te ondersteunen en wettelijk mogelijk te maken.³⁸ [N.B. Het gaat dan om het bestuurlijke en politieke draagvlak; het burgerperspectief, het legitimiteitsaspect, wordt hier niet genoemd]
- De technische uitvoerbaarheid wordt onderverdeeld in vier subcriteria:
 - Transparantie regelgeving: is het duidelijk waarvoor en wanneer wordt betaald?
 - Eenvoud regelgeving: gebruikt de optie bestaande structuren of is een nieuwe structuur vereist?
 - Handhaving: hoe moeilijk is de maatregel te handhaven?
 - Uitvoeringskosten: wat zijn investerings- (kosten van de heffingstechnologie) en exploitatiekosten (kosten van administratie en inning) van de maatregel?³⁹
- De OZB-korting naar energieprestatie is een maatregel die op de nodige weerstand binnen een gemeente kan rekenen. Discussies over de OZB liggen gevoelig, zeker wanneer met kortingmogelijkheden de belastingbasis versmald wordt en lastenverschuivingen plaatsvinden tussen verschillende groepen inwoners. Bijkomend bezwaar is dat de systematiek van EPC (nieuwbouw) en EI (bestaande bouw) de oude en minder energiezuinige (lagere inkomens) woningen benadeeld ten opzichte van de nieuwe, duurzame woningen. Al met al zal er niet snel draagvlak zijn voor deze maatregel.

³⁸ Zo kan een vergroeningsoptie in strijd zijn met het nationale beleid om de financiële lasten van nieuw beleid voor burgers en bedrijven verder te beperken of met het gelijkheidsbeginsel.

³⁹ De beoordeling van de criteria uitvoerbaarheid en draagvlak is gebaseerd op de input die is geleverd tijdens een workshop met provincies en gemeenten. Opmerkelijk is dat met betrekking tot de administratieve lasten worden niet de lasten/ kosten voor de burger worden genoemd.

* Rapport 'Energieprestatie gewaardeerd in de OZB. Studie naar de haalbaarheid van een OZB-korting naar energieprestatie van woningen.' CE, Delft 2006

De in het vorige rapport genoemde optie 'OZB-korting naar energieprestatie van woningen' is verder onderzocht in het rapport 'Energieprestatie gewaardeerd in de OZB. Studie naar de haalbaarheid van een OZB-korting naar energieprestatie van woningen.'

In dit rapport worden vier opties onderzocht om een woning of gebouw die voldoet aan de kenmerken van energiezuinigheid minder te belasten. Deze opties zijn:

- 1 Vrijstelling (deel) WOZ-waarde OZB;
- 2 Correctie bij de WOZ-waarde;
- 3 Vermindering op de belastingaanslag OZB (inclusief het niet tot invordering van de belastingaanslag overgaan⁴⁰);
- 4 Differentiatie van het tarief.

Kanttekeningen (in het rapport zelf genoemd):

- Discussies over lokale belastingen en lokale lasten maken dat lokale beleidsruimte voor belastingheffing stevig is ingesnoerd (draagvlak).
- Een volledige vrijstelling voor een deel van het gemeentelijke woningenbestand zal een derving van inkomsten betekenen. Hiervoor zal binnen de (dikwijls krappe) gemeentelijke financiën compensatie moeten worden gevonden.
- Vooral vanuit het Rijk bestaan hier bezwaren tegen uithollen van de OZB.
- Een gedeeltelijke vrijstelling leidt tot een relatieve kleine stimulans, te gering om daadwerkelijk een belangrijke verbetering van de energetische kwaliteit van de bestaande woningvoorraad tot stand te brengen. Een signaleringsfunctie is mogelijk en een combinatie met andere besparingsinstrumenten van rijksoverheid en gemeenten.⁴¹

⁴⁰ Niet invorderen is echter naar zijn aard zo verschillend, dat dit als een aparte categorie gezien moet worden; zie beneden.

⁴¹ Volgens de maatstaven van CE 2004 is dit onvoldoende om tot effectiviteit te kunnen concluderen.